

**BFH: Gewerbesteuerpflichtigkeit ambulanter Reha-Zentren**

**Urteil vom 22.10.2003 – I R 65/02**

**Ein ambulantes Rehabilitationszentrum ist kein von der Gewerbesteuer befreites Krankenhaus gemäß § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG.**

**(FG Düsseldorf – 2 K 3337/00 G)**

## Gründe

### I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine GmbH, die nach ihrem Unternehmenszweck eine private Krankenanstalt für ambulante und teilstationäre Rehabilitation bei Erkrankungen und Verletzungen des Bewegungsapparates und bei neurologischen Erkrankungen betreibt. Ihre alleinige Gesellschafterin und Geschäftsführerin ist Krankengymnastin.

Im Gegensatz zu der Klägerin sah der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Voraussetzungen für eine Befreiung von der Gewerbesteuer gemäß § 3 Nr. 20 Buchst. b des Gewerbesteuergesetzes (GewStG) nicht als erfüllt an. Die Klägerin betreibe kein Krankenhaus im Sinne dieser Vorschrift, zum einen, weil sie keine Nachweise über vertragliche Beziehungen zu Krankenkassen vorgelegt habe, und zum anderen, weil sie keine einem Krankenhaus vergleichbare vollständige Versorgung anbiete; sie könne den Patienten keine Verpflegungsleistungen gewähren.

Die Klage gegen die hiernach ergangenen Gewerbesteuerermessbescheide für die Streitjahre 1995 bis 1997 wurde als unbegründet abgewiesen. Aufgrund der tatsächlichen Gegebenheiten (Behandlungspläne und -abläufe, vertragliche Beziehungen zu den Sozialversicherungsträgern, räumliche, apparative und organisatorische Ausstattung; ärztliche und medizinische Versorgungssituation) gelangte das Finanzgericht (FG) zu der Erkenntnis, dass die Klägerin nur ambulante Behandlungen anbiete. Sie sei weder ein Krankenhaus i.S. von § 2 Nr. 1 des Gesetzes zur wirtschaftlichen Sicherung der Krankenhäuser und zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Krankenhausfinanzierungsgesetz --KHG--) vom 10. April 1991

(BGBI I 1991, 886) noch i.S. von § 107 Abs. 1 des Fünften Buches Sozialgesetzbuch (SGB V) --Gesetzliche Krankenversicherung-- und damit auch nicht des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG. Das Urteil des FG Düsseldorf vom 17. Juli 2002 2 K 3337/00 G ist in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2002, 1548 abgedruckt.

Ihre Revision stützt die Klägerin auf Verletzung materiellen Rechts.

Sie beantragt, das FG-Urteil und die angefochtenen Steuerbescheide aufzuheben.

Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## II.

Die Revision ist unbegründet.

Die Klägerin ist nicht nach § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG von der Gewerbesteuer befreit. Denn darunter fallen nur Krankenhäuser, die im Erhebungszeitraum die in § 67 Abs. 1 oder 2 der Abgabenordnung (AO 1977) bezeichneten Voraussetzungen erfüllen. Die Klägerin erfüllt diese Voraussetzungen nicht; sie ist kein Krankenhaus im Sinne der Befreiungsvorschrift. Die Vorinstanz ist insoweit im Ergebnis zu bestätigen.

1. § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG bestimmt --ebenso wie die gleich lautende Vorschrift des § 4 Nr. 16 Buchst. b des Umsatzsteuergesetzes (UStG) für die Umsatzsteuer-- selbst nicht, was unter einem Krankenhaus zu verstehen ist und welche Voraussetzungen dieses erfüllen muss. Insbesondere enthält das Gesetz keinen tatbestandlichen Bezug zu entsprechenden

Begriffen im Krankenhausfinanzierungsgesetz und im Sozialgesetzbuch Fünftes Buch. Die dort enthaltenen gesetzlichen Definitionen (vgl. § 2 Nr. 1 KHG, § 107 SGB V) sind dennoch erläuternd heranzuziehen (vgl. insoweit zu § 2 Nr. 1 KHG Bundesfinanzhof --BFH--, Urteil vom 2. März 1989 IV R 83/86, BFHE 156, 183, BStBl II 1989, 506; zu § 3 Nr. 20 Buchst. d GewStG und der danach bestimmten Steuerbefreiung für Pflegeeinrichtungen Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 21. Februar 2001 II 279/00, EFG 2001, 645, m.w.N.; ferner zu § 3 Nr. 20 Buchst. c GewStG BFH-Urteil vom 8. September 1994 IV R 85/93, BFHE 175, 451, BStBl II 1995, 67, 68; BFH-Beschluss vom 8. November 2000 V B 72/00, BFH/NV 2001, 496; Eichmann, Die Information über Steuer und Wirtschaft 1999, 300; Doemen, Deutsches Steuerrecht 1996, 1345, 1346; Abschn. 34c Abs. 3 Satz 1 der Gewerbesteuer-Richtlinien --GewStR-- 1990/Abschn. 31 Abs. 3 Satz 1 GewStR 1998 i.V.m. R 82 Abs. 1 Satz 1 der Einkommensteuer-Richtlinien --EStR-- 1993/1996; Bayerisches Finanzministerium, koordinierter Ländererlass vom 14. Mai 1997, Der Betrieb --DB-- 1997, 1108; Oberfinanzdirektion --OFD-- München, Verfügung vom 25. November 1997 G 1412 - 7172 B-33-36 St 46, abgedruckt in Handbuch zur Gewerbesteuer-Veranlagung 2002, Anlg. b zu R 31, § 3 GewStG Tz. 57; s. auch Abschn. 96 der Umsatzsteuer-Richtlinien 2000). Der entsprechende Bezug zum Sozialrecht ergibt sich aus § 67 AO 1977, der sich seinerseits auf die Verordnung zur Regelung der Krankenhauspflegesätze (Bundespflugesatzverordnung --BPflV--) vom 26. September 1994 (BGBl I 1994, 2750) bezieht. Überdies zielt die Befreiung der Krankenhäuser von der Gewerbesteuer darauf ab, die bestehenden Versorgungsstrukturen bei der Behandlung kranker und pflegebedürftiger Personen zu verbessern und die Sozialversicherungsträger von Aufwendungen zu entlasten. Sie steht also in Einklang mit den entsprechenden gesetzlichen

Intentionen sowohl des Krankenhausfinanzierungsgesetzes als auch der gesetzlichen Krankenversicherung und soll diese absichern.

2. Der Streitfall bietet keine Veranlassung, darüber zu entscheiden, unter welchen Umständen hiernach ein Krankenhaus i.S. des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG vorliegt, wenn die Regelungen des § 2 Nr. 1 KHG einerseits und des § 107 SGB V andererseits miteinander kollidieren. Solche Kollisionen sind denkbar, weil der gesetzliche Krankenhausbegriff in § 2 Nr. 1 KHG teilweise weiter, teilweise enger gefasst ist als jener in § 107 Abs. 1 SGB V. Insbesondere werden Vorsorge- oder Rehabilitationseinrichtungen in § 107 Abs. 2 SGB V von Krankenhäusern i.S. von § 107 Abs. 1 SGB V begrifflich ausdrücklich abgegrenzt (vgl. im Einzelnen Gunter, BetriebsBerater --BB-- 1994, 1903; FG München, Beschluss vom 5. Mai 1993 15 V 383/93, EFG 1994, 177), während solche Einrichtungen grundsätzlich in den Krankenhausbegriff des § 2 Nr. 1 KHG einbezogen werden (vgl. Gunter, BB 1994, 1903, 1905; OFD München, Verfügung vom 25. November 1997 G 1412 - 7172 B-33-36 St 46, a.a.O., jeweils unter Hinweis auf § 5 Abs. 1 Nr. 7 KHG; Abschn. 34c Abs. 3 Satz 1 GewStR 1990/Abschn. 31 Abs. 3 Satz 1 GewStR 1998 i.V.m. R 82 Abs. 3 Nr. 9 EStR 1993/1996; Bayerisches Finanzministerium, koordinierter Ländererlass in DB 1997, 1108; ferner --zu § 4 Nr. 16 Buchst. b UStG-- Husmann in Rau/Dürrwächter/Flick/Geist, Umsatzsteuergesetz, § 4 Nr. 16 Rz. 28 ff.; OFD Nürnberg, Verfügung vom 24. April 1995, Umsatzsteuer-Rundschau 1996, 32). Für die Annahme der Klägerin, für steuerliche Zwecke lediglich die Begriffsdefinition in § 107 Abs. 1 SGB V, jedoch nicht jene in Abs. 2 der Vorschrift zugrunde zu legen, besteht kein tragfähiger Grund.

Über eine derartige Gesetzeskonkurrenz ist hier jedoch nicht zu entscheiden. Denn die Klägerin erfüllt nach dem festgestellten Sachverhalt bereits die --insoweit weitergehenden und durch § 107 Abs. 2 SGB V allenfalls ergänzten-- Voraussetzungen des § 2 Nr. 1 KHG nicht.

a) Nach der letzteren Vorschrift sind Krankenhäuser Einrichtungen, in denen durch ärztliche und pflegerische Hilfeleistung Krankheiten, Leiden oder Körperschäden festgestellt, geheilt oder gelindert werden sollen oder Geburtshilfe geleistet wird und in denen die zu versorgenden Personen untergebracht und gepflegt werden.

b) Das FG ist von dieser gesetzlichen Definition ausgegangen. Es ist zu dem Ergebnis gelangt, dass die Klägerin in den Streitjahren kein Krankenhaus in diesem Sinne betrieben habe. Das ergebe sich aus Folgendem:

Inhalt der von der Klägerin erbrachten Leistungen sei es, den Gesundheitszustand der Patienten nach einem ärztlichen Behandlungsplan vorwiegend durch Anwendung von Heilmitteln einschließlich Krankengymnastik, Bewegungstherapie und andere geeignete Hilfen zu verbessern. Das Vorliegen rehabilitativer Leistungen ergebe sich zudem aus den vertraglichen Vereinbarungen der Klägerin mit den Sozialversicherungsträgern, nach denen gerade keine Leistungen für Krankenhausbehandlung gemäß § 39 SGB V, sondern ausdrücklich Leistungen zur --ambulanten-- Rehabilitation gemäß § 27 Abs. 1 Nr. 6, § 40 Abs. 1, § 43 Nr. 2 SGB V vereinbart gewesen seien. Diese Vereinbarungen gäben die von der Klägerin tatsächlich erbrachten Leistungen zutreffend wieder.

Auf der Grundlage dieses Betätigungsfeldes und dieser Aufgabensetzung sei die Klägerin in den Streitjahren apparativ, räumlich und personell nicht in einem Umfang ausgestattet gewesen, wie es für ein Krankenhaus erforderlich sei. Ihre apparative und räumliche Ausstattung habe sich im Wesentlichen auf die Möglichkeit zur Durchführung von Physiotherapiemaßnahmen beschränkt. Wesentliche für ein Krankenhaus notwendige Einrichtungen, wie beispielsweise ein Intensivzimmer mit entsprechender Ausstattung oder ein klinisch-chemisches Labor sowie Einrichtungen für eine Übernachtungsmöglichkeit zur Unterbringung der Patienten hätten gefehlt. So habe die Klägerin kein Bett mit dazugehöriger Räumlichkeit vorgehalten, das die Möglichkeit des Verweilens von Patienten in der Einrichtung über Nacht eröffne. Für eine solche Situation sei sie auch personell nicht vorbereitet gewesen. In personeller Hinsicht habe es überdies an einer vollzeitbeschäftigten, examinierten Krankenschwester gefehlt. Die ärztliche Hilfeleistung habe in den Streitjahren lediglich unterstützende Funktion, wie z.B. bei Anordnung und Überwachung des Einsatzes therapeutischer Hilfsmittel gehabt. Auch die Behandlungspläne bestätigten, dass keine --(voll- oder teil-)stationäre-- Krankenhausbehandlung, sondern eine ambulante Rehabilitation stattgefunden habe.

c) Der Senat ist an diese tatrichterlichen Feststellungen und an die Sachverhaltswürdigungen des FG, die von der Klägerin nicht mit Verfahrensrügen angegriffen worden sind und die auch weder gegen die Denkgesetze noch gegen Erfahrungssätze verstoßen, gebunden (vgl. § 118 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Soweit die Klägerin sich dagegen wendet und abweichende Darstellungen gibt, kommt dem deshalb im Rahmen des Revisionsverfahrens keine Bedeutung zu.

d) Aber auch die von der Klägerin vorgenommenen rechtlichen Abgrenzungen führen zu keinem anderen Ergebnis.

aa) Das betrifft vor allem den Einwand, das FG lege bei seiner Bewertung falsche Maßstäbe an, weil es eine Rehabilitationseinrichtung, wie die von ihr betriebene, mit einem zur umfassenden Versorgung ausgestatteten (Voll-)Krankenhaus vergleiche. Die Besonderheiten einer Rehabilitations-Tagesklinik zur Behandlung von Kranken mit einem (lediglich) spezifischen Krankheitsbild würden nicht hinreichend beachtet. Infolgedessen würden an das Vorhandensein der personellen, apparativen und räumlichen Voraussetzungen überzogene Anforderungen gestellt. So sei es angesichts der von ihr angebotenen und erbrachten Leistungen insbesondere unerheblich, ob sie über ein Intensivzimmer oder über Laboratorien verfüge. Solcher Ausstattungsmerkmale bedürfe es nicht. Gleichmaßen lasse sich nicht verlangen, dass eine ständige ärztliche Betreuung erfolge. Entscheidend sei allein, dass die Verweildauer und die Behandlungsintervalle durch das ärztliche Personal festgelegt würden, und dass sich die Patienten danach richten müssten. Schließlich sei auch das Fehlen einer Unterbringung mit Übernachtungsmöglichkeit nicht von Bedeutung. Das von ihr verfolgte Konzept sehe es gerade vor, dass die Patienten möglichst unbeeinträchtigt ihren Alltag fortführen könnten. Im Übrigen hätten die Patienten in den Streitjahren entgegen den Ausführungen des FA ohne weiteres jedenfalls mit Getränken versorgt und in Ausnahmen auch mit fester Nahrung verpflegt werden können.

bb) Letzteres mag dahinstehen. Denn auch dann, wenn in den Streitjahren tatsächlich eingeschränkte Verpflegungsmöglichkeiten bestanden haben und wenn überdies

die erforderliche ärztliche Letztverantwortung über die erbrachten Leistungen gegeben sein sollte, erfüllt eine lediglich ambulante Rehabilitationseinrichtung die Voraussetzungen nicht, welche nach § 2 Nr. 1 KHG an ein Krankenhaus zu stellen sind. Ein Krankenhaus im Sinne dieser Vorschrift ist eine solche Einrichtung vielmehr nur dann, wenn sie die tatbestandlichen Voraussetzungen gleichermaßen und vollen Umfangs erfüllt. Dazu gehört u.a. ausdrücklich die Möglichkeit der "Unterbringung" (vgl. § 2 Nr. 1 KHG; § 107 Abs. 1 Nr. 4 SGB V für Krankenhäuser und § 107 Abs. 2 Nr. 3 SGB V für Vorsorge- und Rehabilitationseinrichtungen) oder "Unterkunft" (vgl. § 2 Abs. 1 Satz 2 BPflV für Krankenhausleistungen, § 39 Abs. 1 Satz 3 SGB V für Krankenhausbehandlung) sowie der "Verpflegung" (vgl. § 2 Nr. 1 KHG; § 107 Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 2 Nr. 3 SGB V; § 2 Abs. 1 Satz 2 BPflV und § 39 Abs. 1 Satz 3 SGB V) der Patienten, was erfordert, dass sich der Lebensmittelpunkt des Kranken für die Dauer der Behandlung in das Krankenhaus verlagert, wo seine gewohnten Aktivitäten weitestgehend zum Stillstand kommen. Der Patient muss physisch und organisatorisch in das Versorgungssystem des Krankenhauses einbezogen werden und sich damit in der Obhut einer Einrichtung befinden, in der er zumindest auf einige Dauer verbleiben und versorgt werden kann (vgl. Oberlandesgericht Hamm, Urteil vom 23. Mai 1986 20 U 327/85, Neue Juristische Wochenschrift 1986, 2888; Vreden, Das Krankenhaus 1998, 333, jeweils m.w.N.). Das bedingt (jedenfalls auch, vgl. § 2 Nr. 4, § 16 Satz 1 Nr. 2 KHG) die stationäre Behandlung des Kranken außerhalb des eigenen Haushalts. Gerade darin --in der so verstandenen Unterbringung und Verpflegung-- unterscheidet sich die ambulante von der (voll-)stationären Behandlung (vgl. Bundessozialgericht --BSG--, Urteil vom 23. Februar 1983 2 RU 3/82, BSGE 55, 10, dort unter ausdrücklicher Bezugnahme

auch auf die Begriffsbestimmung in § 2 Nr. 1 KHG; ferner Schleswig-Holsteinisches Landessozialgericht, Urteil vom 10. Dezember 2002 L 1 KR 61/02, nicht veröffentlicht, juris Nr. KSRE091850318; zur Abgrenzung der teilstationären und damit als im Sinne des Krankenkassenrechts ambulanten Rehabilitationseinrichtung vom stationären Krankenhaus nach Maßgabe des § 107 SGB V, s. auch BSG-Urteil vom 5. Juli 2000 B 3 KR 12/99 R, BSGE 87, 14; ferner Krauskopf/ Feuerstein, Krankenhausfinanzierungsgesetz, 2. Aufl., Anm. zu § 2, S. 6.9 f.). Die Behandlung des Patienten in einer Rehabilitationseinrichtung ohne die Möglichkeit der stationären Unterbringung und einer durchgängigen Vollverpflegung ist daher keine Unterbringung und Verpflegung in einem Krankenhaus i.S. des § 2 Nr. 1 KHG (und des § 107 Abs. 2 SGB V; vgl. auch BFH-Beschluss vom 1. März 1995 IV B 43/94, BFHE 177, 126, BStBl II 1995, 418; außerdem die amtliche Gesetzesbegründung, BTDrucks VI/1874, S. 11; VI/3082, S. 3 zum Entwurf des § 2 KHG).

cc) Da die Klägerin nach den erwähnten bindenden Feststellungen des FG in den Streitjahren entsprechende Unterbringungs- und Verpflegungsmöglichkeiten nicht vorhielt und erbringen konnte, ist den Erfordernissen des § 2 Nr. 1 KHG (ebenso wie jenen des § 107 Abs. 2 SGB V) und damit des § 3 Nr. 20 Buchst. b GewStG nicht genügt. Weitere gewerbesteuerrechtliche Befreiungstatbestände sind nicht ersichtlich.